



TITLE:

財産より生ずる無形所得の課税

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 財産より生ずる無形所得の課税. 経済論叢 1928, 27(4): 457-477

ISSUE DATE:

1928-10-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129683>

RIGHT:

京都帝國大學經濟學會

經濟叢論

第四號

第二十七卷

昭和三年十月一日發行

論叢

財産より生ずる無形所得の課税

法學博士

神戸 正雄

形式社會學概念

文學博士

米田 庄太郎

租税負擔及び經費の國際比較

經濟學博士

沙見 三郎

時論

老齡船の運用とその處分

經濟學博士

小島 昌太郎

說苑

明治初年に於ける大阪通商會社

經濟學士

菅野 和太郎

學と實踐

經濟學士

福井 孝治

雜錄

大阪の文化と造幣局

經濟學博士

本庄 榮治郎

私營質屋業の概況

經濟學士

楠見 一正

大阪市の人口増加に就て

經濟學士

武田 長太郎

法令

鍼灸勞役扶助規則中改正

經濟論叢

第二十七卷 第四號 (總編第百六拾號)

昭和三年十月發行

論叢

財産より生ずる無形所得の課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 財産より生ずる課税すべき所得の範圍 (一)所得税の所得 (二)財産より生ずる諸の所得と所得税の所得 (A)貨幣の形に於ける所得 (B)實物所得 (C)無形所得 (i)使用又は享樂價值 (ii)増加價值 (D)無所得 (i)不利用且増價の場合 (ii)無償貸與の場合 (E)特殊の場合)

第二段 財産より生ずる無形所得の課税 (一)課税の必要 (二)課税の方法 (A)技術上課税難のもの (B)技術上課税し得るもの (i)不動産の使用價值 (ii)不動産の不利用無所得の場合 (iii)不動産の無償又は過低償貸與の場合)

結論(全文の要旨)

緒言

傳ふる所に依れば、政府は國税たる地租、營業收益税を地方に委譲するの案を内定し、之が國に於ける代り財源として、財産に關する特別又は部分所得税を國税中に新設する計畫を立て、着々調査の歩を進めて居るといふことである。此は夫の兩税の地方委譲を前提とする租税政策としては一案たるを失はぬが、併し其の場合には其の特別所得税に於ける課税物件たる所得の範圍は、自ら現行既存の一般所得税に於ける其と同一となるの可能性が最大い。實際政府も此方針にて調査を進めて居るらしい。併し然るときには其現行所得税の所得の範圍に伴ふ缺陷が其爲めに増長せられ、随つては全き直接税に於ける不公平を増長することとなる。其れだと、此一大事業の一半たる地租及營業收益税の地方への委譲は當を得た改正だとしても、少くとも國税に於けるだけでは、即ち此事業の一半は改善たる能はずして、改悪だといふことになる。其は甚だ遺憾なことであると思ふので、敢て此を補正したしとの婆心から、茲に此文を作つた。

第一段 財産より生ずる課税すべき所得の範圍

私は現行所得税に於ける所得の範圍を土臺として特別財産的所得税を課するときに、自ら之に

つきて遺漏を生ずることあるべきを指摘する爲めに、財産より生ずることあるべき凡べての所得を挙げやうと思ふ。そして其には先づ以て所得税に於て課税すべき所得の本來如何なるものかといふことからして説かうと思ふ。

(一) 所得税の所得——が何であるかについては、私は既に詳しく説明をしたことがあるから、詳しい事は其れに譲り、茲には唯だ其に於ける歸着點だけを挙げやう。勿論彼の文章にても示したやうに、之につきては古來、幾多異つた見解が出て未だ歸一したといへず、又之が原則的の決定は何れにか定まつたとしても、諸之を實際に就き、箇々の物に當て徹めて定めることになる、幾多の六つかしき問題に打突かることとなり、結局、原則上の決定其儘を行ふといふことは出来ず、技術上の能否を考量して多少の變形をなくてはならぬことになるのだが、兎に角、原則的にはむしろシャンツ見解に依るべきものゝやうであり、又實際の立法も之に近づくものゝ如くである(註二)。其のシャンツ見解とは何んなものかといへば、或は彼のを少しく變形した所では、少くとも原則上、所得といへば、或人格者に於ける一定期間(又は一課税年)内の純價值増加としたら良い(註三)。詳しくいへば或人格者に於ける一定期間内の純財産増價と之に流入する人的給付及財物利用との合計といふのである。勿論此にて所得の生産費又は收得費は除かれるが、家事的費用は除かぬのが通例である(註三)。凡べて貨幣價值によりて計算せらるるが、併し貨幣に於ける所

得のみでなく、實物に於ける其も、更には人的給付に於ける其も、財物利用に於ける其も含むとせられ、凡て貨幣以外の形に入るのは之を計算することが技術上、むつかしいので、十分に之を計算することが出來ず、同等のものにて或ものを所得とし他のものを所得とせずといふので多少の不公平を免れぬのが普通であるけれども、技術上許さるるだけに於て出來るだけ廣く貨幣的價值ある貨幣以外のものをも計算する所である(註四)。斯くて理論上、原則上には可なり廣く色々の有價物を計算すべきものとするけれども、實際には矢張り貨幣的の所得、いな、むしろ、財産増價が課税上の所得の中心となり、其他の元素は全體上、ほんの附けたりのものとなるので、所得税は段々進化して財産増價税に移りはせぬかといふ想像をする人さへあるほどである(註五)。

(註一) 即ち一九二〇年の獨逸所得税法は所得意義につきシャントツ見解を採り、一經濟期内の純財産附加と爲し、凡ての種類の一回的收入も此に含むとした。併し既に一九二一年には之に例外を作ることとなり、一九二五年法にては一層之より離れることとなつた。²⁾ 未だシャントツ見解が全然勝利を占めたとはいへぬが、之に依るの傾の強くなつたとはいへる。

(註二) 此は私が試みに言表はして見たのであり、其れて正確に言表はせたとはいひ兼ねるが、併し所詮、所得の範圍は實際立法にては技術上の關係からして原則上の標準と異ならなくてはならぬこととなるのだから、原則上の標準として大體の目安を示し、大綱を握るもので満足し得る。此見地から、此れでも辛棒し得るであらう。併し詳しくいふて純財産増價、人的給付、財物利用までも列擧しても良い。⁴⁾ 此れとて其等の凡てのものが實際に課税すべき所得とせらるるのでなく、單に其等

2) Eheberg, Grundriss der Fw. 3 & 4 Aufl. S. 108-109. Lion, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie. (Festgabe f. G. Schanz. II.) S. 273-274.

3) 拙著、財政學要論 263.

4) Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. (Fi-

の中に技術上出来るだけのものを選ぶに止まる。

尙ほ拙著租税研究第一巻中に掲げなかつたもので、之に近いものを挙げると、例之、ペラフェルデスは、租税上の立脚點からして所得とは、自由處分に立つ所の價值増加だと爲し、ジェンセンも、當該財政期内に於て或人の經濟上の力に於ける純附加額の貨幣價值だと爲し、ハンターは、投下資本を其儘に保持するに十分なる以上の額と爲し、セリグマンは、嚴格にいふて資本と對照しての所得は、一定期内に流入して消費の目的の爲めに持主の處分に屬し、其を消費しても其資本を傷けられざる部分の富を示す。併し此の如き精密さは、課税の目的の爲めには達せらることは出来ないといふて居る。⁹⁾

(註三) チスカは、義務者及其家族員の生活維持費は費用として控除すべきものでないといひ、リオンも、生活維持費の支出によりて所得が減少しないといふことに就き凡べての立法及所得定義が一致すと爲し、ビグーは、何處にても課税上の目的の爲めには、所得の得らるる仕事又は設備と直接及特別の連結に於て生ずる費用のみが費用として計算することに一致すと爲し、ジェンセンも、所得中には、生活費の如き人的滿足の爲めに用ゐらるる附加額を含むとす。¹⁰⁾

獨逸所得税法にては家事上の費用を控除せざることの明文があり、米國法にても之を控除しない。英國法でも勿論引かない。¹¹⁾

(註四) ビグーは、收税官の掴まうといふ所得は、眞實の所得、即ち財及勤務の流れとして考へらるる所得だと爲し、リンダールも、實物所得が箇人の給付能力を高める。隨つて原則上は全く、純粹なる貨幣所得と齊しく課税さるべきものだといふ。更にコンスタムは、所得税の目的の爲めには、所得は貨幣と換へらるるを得る或ものではなくてはならない。單なる特權の如きは之を受くる人にとりては一の價值であらうが其所得の一部ではないといひ、尙ほ此等の關係を最詳しく言表はしたのは、英國所得税法で、之に依ると、所得とは、貨幣及貨幣價值にて存立する各箇の租税義務者の凡べての收入であつて、其に自有家屋の住居又は其他の自由住居の家賃、並に自己の經濟及自己の營業の產物であつて自己の家計にて消費するものの價值、並に其他凡べて租税義務者に流入する實物收入を加へたものとする。¹²⁾

(註五) モルは、所得税は段々と、財産増價の一般課税となりつつある。そして其補充を、一定時毎に確定する所の財産税及

nanz Archiv. 13 Jg. I.) S. 23. 拙著、租税研究一巻、146. 六巻、72-73.
5) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. 368. Jensen, P. f. p. 350. Hunter, P. f. p. 279. Seligman, The income tax. 2 ed. p. 19.
6) Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 129. Lion, a. a. O. S. 291. Pigou, A study in public finance. p. 100. Jensen, l. c. p. 350.

相続税に見出すといふて居る。¹⁰⁾

(二) 財産より生ずる諸の所得と所得税の所得——財産より生ずる所得の種類は多い。今之を列舉して、其等が所得税の所得として何う取扱はれて居るか、又如何に取扱はるべきかを考へて見る。

(A) 貨幣の形に於ける所得——財産より生ずる所得は今日の貨幣及信用經濟時代には、貨幣又は貨幣的方便、即ち狹義の貨幣又は之に準じて支拂方便として認めらるる小切手などによりて入るのが最普通である。例之、人が其持つ所の財産につき所得を収めるのには、利子といひ、利益配當といひ、地代といひ、家賃といひ、貸賃といひ、産物の賣上金といひ、凡べて貨幣的方便で收得し、少くとも其等のものが彼の帳簿上に金錢上の名義により所得として現はれるのが例である。營業貸借の行はるる場合の如き、小切手すらもが収められないこともあり得る。單なる帳簿上の入金のみにて所得が現はれることさへも考へられる。兎に角、入金關係が指示されるならば、凡べて其は金錢上の所得に準じて扱つて良い。其處で間々、所謂、未収入なる、債權として存するものでも一應、所得に計算すべきものとなり(註六)、又既に一旦、或人の収入となり、特に其が金錢上の形にて入りたるものが、よし直ちに實物に代へて保留さるゝことゝなつても、其あるが故に此が單なる財産だとして所得から除外さるべきではなく、一旦収められたる處を押さへて所得として扱ふべきものとする(註七)。此の如く此貨幣所得についても適用上、多少考慮すべきもの

7) Tyszká, a. a. O. S. 202. Eheberg, Grundriss. S. 109. Derselbe, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 307.

8) Holmes, Federal income tax. 6 ed. p. 895.

9) Pigou, l. c. p. 97-98. Lindahl, Die Gerechtigkeit der Besteuerung. S. 221. Konstant, A treatise on the law of income tax. 3 ed. p. 1. Klein-

はあるが、大體、所得としては最明瞭なもので、學説は勿論、税法にても之を所得として扱ふことに一致し、問々此のみに満足し、之が捕捉に偏重するほどである(註八)。

(註六) 我國の行政裁判例にては、第一種所得税に於ける所得算定に關する總益金中には、未收への債權價額も算入すべきものとす(大正九年第七十四號、同年七月二十日第三部宣告)。

(註七) モルは之につき例示して、齒醫者が其營業年度中、二千馬克だけ齒科用の金を買ひ且つ代價を支拂つたとして、其金をまだ利用して居らぬからといふて、其れだけを、其の租税義務ある營業所得の計算から除外するといふことは出来ないといふて居る。¹⁰⁾¹²⁾

(註八) ビグーは、一般に收税官は賦課の物體として、貨幣所得にて満足するといふて居る。¹¹⁾

(B) 實物所得——財産より生ずる所得が必ずしも貨幣所得のみではない。今日の經濟時代にて、尙ほ實物所得たることもあり得る。或は其財産を他人をして利用せしめて貸賃を取るとしても、其賃料が一部金錢にて拂はれ、他部は其收穫の實物(例之、米)にて拂はれ又は勤勞(幾日分の働き)にて拂はれ、又は其物につき貸主に一定方法に依る使用を許すといふやうな方法にて現はれることがあり、更に或は一部の金錢上の支拂を伴はず、全く實物のみにて拂はることがあり得る。其れから株式を有つ者が配當金の外に、子株の無料交付を受けることがある。其金錢上の支拂だけについては前に(A)にいふ通りで、所得とさるゝに於て争ないが、右の如き實物にて給付さるゝ分は何うかといふと、此も技術上、貨幣價値に見積することは出来るし、捕捉することも

wächter, Fw. S. 184.

10) W. Moll, Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit. S. 25.

11) 野津、租税判例總覽、515-516.

12) W. Moll, a. a. O. S. 31.

13) Pigou, l. c. p. 98.

出来るから、所得税の所得とすべきものとする(註九)。或は財産を其所有者が利用するに就いて、上の如く他人に賃貸せず、自ら之を所持して、多少の努力を加へて直接其財産から所得を擧ぐる事がある。此場合には其努力分子が多くなると、むしろ營業所得とすべきことにもなるが、其營業所得に於ける人力分子の多少は、營業によりて千差萬別で、其の人的分子の少きものゝ如きは、殆ど財産所得と異らぬとも見らるゝのである。又單なる財産所得といはるゝものでも尙且つ多少の人力は其に加はる所である(註一〇)。何れにせよ主として財産から生ずる直接の所得には實物所得が少くない。そして其を持主が結局、凡て賣却すれば其代金が其所得となり、其は前の(A)にいふ所のものに從ふべきである。其場合、其果實たるべき物と一緒に財産を賣却したるが如き場合にも、少くとも果實の代金に當るものだけは所得として課税しなくては遁脱されてしまふから、之を所得として扱ふのは當然であり(註一一)、又此は或度まで技術上も行はれ得る。尤も小いものは見落さるゝの外なからう。併し又持主が其實物所得を永く留保して賣らずに持つて居ることがある。然るときには此が換貨されぬからといふて所得から逃しては不公平になる。此は當然、市價に見積つて所得として扱ふべきである。或は又彼が之を金錢にて賣却しないで、他の實物と交換することがある。此場合其が賣却でないからといふて所得としないでは遁脱の途を開くことにもなるから、此も賣却に準じて所得を見積り課税すべきものとする(註一二)。更に持主が其

實物所得の一部又は全部を自家消費に當ることがある。此も家計上の費用を控除せずといふ事を原則とする以上は、所得から見逃すべきではなく、一定標準により相當見積を行ふて所得として計算すべきものとする(註一三)。斯く實物所得も如何なる形を以て現はるるにせよ、出來るだけ所得に計算すべきものである。けれども、實際の課税技術上、貨幣所得ほどに精密といふことは出來ず、不満足のものではある。けれども其は課税事件には許さるべきことで、之を行ふのは、行はぬに比して一層公平に適ひ、課税上の要求に應じ得る。

(註九) 株の形にて株主に與へらるるものを所得とすべきことは私の嘗て説いた所である。獨逸の一九二五年の所得税法に於て資本所得中には、配當の外に、其變形たる無料にて交付さるる株が所得とせられ、土地建物の賃貸所得としては、小作料賃貸料の外、貸主の利益に於て借手の義務となる所の實物又は其他の副給付、並に貸主に留保されたる利用を計算する。米國法にても、産物の形に於けるレントが所得中に含まるべきものと爲し、英國法にては、土地所得の標準となる年價值は、同一物が貸された場合の年地代と解せられ、自ら實物地代も貨幣に評定されることとなる。¹⁴⁾

(註一〇) ハンターは、専ら財産のみから生ずるやうに見ゆる所得が、多少人的活動に屬することはあらうと注意して居る。¹⁵⁾

(註一一) 我國行政裁判例に、山林所得は土地と共に賣却したる場合にも、立木の所得と解さるべきものとす。山林所得の算定は、山林賣却代金中、立木の代金に相當する金額から、立木に關する必要經費を控除して之を爲すべきものとす。とある。¹⁶⁾ (大正十一年第六十一號、大正十一年十二月二十六日第三部宣告) 此は山林に關するのだが、他の例を舉ぐると、株を有つ者が配當期直前に之を賣却したとすれば、其代金中には、元本價の外に、實は配當金の一大部が籠つて居る。だから精密にいふと、其配當に當るものだけを其人の所得に集計しなくてはならぬが、實際共なことはして居らぬであらう。

- 14) 拙著、租税研究、六卷、90-91 Strutz, Handbuch des Reichssteuerrecht. 3. Aufl. S. 343. 411. Eberberg, Grundriss. S. 114. Eberberg, Fw. S. 306.
Holmes, l. c. p. 767. Konstam, l. c. p. 3.
15) Hunter, l. c. p. 300.
16) 野津、前出、579-580.

(註二) 我行政裁判例にも、山林の立木を他物と交換したる場合にも、所得に計算すべきものとする。山林は普通、其立木の處分に依る収益を目的とするものだから、既に其立木を處分する以上、其方法が賣買に非ざるを理山として、之を臨時の收入として、課税外の所得とすべきものでないところ(明治四十三年第百八十四號、四十五年四月十六日第三部宣告)。

(註三) リンダールは、實際に重要な實物所得は、箇人の自身の營利行爲から其家計に歸する產物だと爲し、フィスチングは、經濟上の所得意義に依れば、自家消費による產物の利用も、賣却に依る利用と齊しく、収益、隨つて所得を構成すと爲し、ペラフェルデスは、實際立法に於て到る處に、生産者から生産され且つ彼及其家族から消費せらるる產物が所得に計算せらるゝといひ、ロツツは、立法者は通例 農業者及小工業者に於て、家計内で消費さるゝ其の產物が所得から除かれなことを規定するといひ、ハンターも、農夫が自己の消費物を生産するときにも、此等の物から貨幣收入を受くる人と同様の享樂を受くるのだといふ⁽¹⁷⁾。英國法では其原則上、當然に此の如きものをも所得とすることとなるが、獨逸所得税にても之を所得として計算する。處が米國では農夫の彼自身及家族によりて消費された畑產物の價值を所得として申告するに及ばずとして居る⁽¹⁸⁾。

(C) 無形所得——財産より生ずる所得は以上の外、無形所得にてもあり得る。其は更に或は物の使用又は享樂價值であり、或は物の増加價值であり得る。

(い) 使用又は享樂價值——人が其財産を他人をして使用せしむれば、貨幣所得か又は實物所得かが其から生ずる。其は前にいふ通りで所得税の所得とさるべきこといふを待たぬ。彼が併し之を自ら使用し又は利用することがあつて、其からして實物の生ずることがあり得る。其場合も前にいふた如くにして所得とさるゝ。然るに持主が其を自ら利用し、併し之よりして何等有形所得

17) 野津、前出、254-256。

18) Lindahl, a. a. O. 223. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 113. Bela Földes, a. a. O. S. 370. Lotz, Fw. S. 448. Hunter, l. c. p. 301. 拙著、租税研究、六卷 85-86。

19) Tyszka, a. a. O. S. 202. Eheberg, Fw. S. 307. Holmes, l. c. p. 140.

を舉げぬことがある。即ち之を單に使用し又は享樂することがある。例之、家の持主が自ら其れに住う。土地の持主が庭園を作つて其草花を樂む。骨董品を持つて樂む。其他、家具家財圖書などでも、持主は之が使用により又は少くとも之が所持によりて何ものか無形の享樂を受ける。精密にいふと此等の物の使用又は享樂價值も彼の一の所得であつて、此等の物を他人に貸したとすれば收むべき貸料に當る所得ありとして課税するのが至當である(註一四) 併し實際には之等の物の凡べてに就きて之を計算することは難く、結局、特に自有家屋の住居家賃に當るものだけを課税すべき所得とすることゝなる(註一五)。そして何故に此等のものゝ中にて、住屋以外の使用價值又は享樂價值を計算の外に置くかには色々の理由が舉げられては居るけれども(註一六)、主として課税技術上で、之が無形所得を精密に見積ること困難に、之が取締も六つかしいといふにある(註一七)。又其は人々の間に或人は之を自らの物として持ち、他の人は之を借り物として持つといふことなく、皆な何ほどかを有ち、其度合も大體、他の所得の大きさに準するので、之を計算の外に置くも左まで著しい不公平を生じないといふことも一の理由として附加へられる(註一八)。處が自有家屋の住居家賃を多くの税法が所得として見積るのは、此は一の無形の所得として其人に入りつつあるとも見らるるのみでなく、此住屋については一般の人々の間に所得事情と獨立して、他の種々の事情から或は自有家屋に住ひ、或は借家に住うこととなるといふ事がある。所得大な

住屋の利用が、賃貸所得と同等に扱はれ、英國では特別の規定はないが、家屋の所得は凡べて占有者につき課することとなつて居るから、自有家屋の家賃も自ら持主即ち占有者にて課せらるることとなる。²²⁾

(註一六) モルは、之が學說上の理由として從來擧げられたものを列舉し、(1)此が財に非ずといふこと、(2)之を課すると、其物其身を買取りたる所得の課税と、二重課税になるから避けよといふこと、(3)此が些細なものだから見逃しても良いといふこと、(4)之を課するのは技術上、面倒だといふこと、(5)此が大體、他の所得と均衡を取つて居るから見逃して可といふこととして居る。此中、初の三のものは價值なき説であり、後の二のものが考慮の値ありとする。²³⁾

(註一七) モルが之を指摘して居る。尙ほ、之と關聯し、セリグマンは、租税の目的の爲めには、所得は一般には貨幣所得を意味し、著しきもので且つ容易に計算すべき心理的所得を機會的に含むものといふべきだと爲す。²⁴⁾

(註一八) リンダールは、此に不動産と動産との間に異なるものがある。不動産所有者は今日の社會にては唯少數のみであり、之に對し多數人は不動産の利用に對し賃貸料を拂ふ。だから此實物所得の價值は通例、貨幣所得として現はれ、隨つて不動産所有者自ら、及自由住居、又は自由庭園等の利用利益を受くる其他の者が、之が爲めに課税せらるるのは至當である。併し動産は之と異なる。第一に其持續期も短く、隨つて年々の之が利川利益は前者に比し相對的に小であり、第二に、箇人の間に此が均等に分配され、各人は或度の動産を有ち、多くは其が貨幣所得と均衡にある。之を實物所得に計算することが、課税上特に考慮されなくてはならぬほど、そんなには、各人の貨幣所得に現はれたる給付能力の間の關係を變更しないといふ。尙ほ拙文參照。²⁵⁾

(註一九) モルは、若も人が偶々自有家屋に住し得、其れだけ貨幣支出を節して居る處に相當の額を平準に置かないときには、經濟的給付能力の全く誤りたる光景を呈するであらうといひ、ジュンセンも、借家に住する人の爲めには、家賃は人的消費だからして控除されない。二人者を同一の基礎の上に置く爲めには、家賃が自有家屋に住する人の他の所得に加へられなくてはならぬといふ。²⁶⁾

22) Strutz, a. a. O. S. 345. Eheberg, Grundriss. S. 113. Derselbe, Fw. S. 306. Konstam, l. c. p. 52.
23) B. Moll, a. a. O. S. 150 ff.
24) B. Moll, a. a. O. S. 158. Seligman, l. c. p. 20-21.
25) Lindahl, a. a. O. S. 222-223. 租税研究, 六卷 94-95.

(ろ)増加價值——諸の財産の増價は本來は一の所得として計算すべく、其は箇人たると法人たると、營業者たると非營業者たるとに論なく、然かるべきものである。²⁷⁾ 唯だ實際其が法人の場合(註二〇)、又は箇人でも營業者の場合(註二一)には行はれ易く、又一部實際行はれても居るが、到底、非營業の箇人にては行はれ難い(註二二)。其場合の名義上の増價を所得とすることは普通人の考とは少くとも今日では一致しない。此非營業箇人にありても其が賣却され換貨されて利得が現實となつたときには、一時的所得として課税して然るべきものではあるが、此れさへも彼につき課税を有効に行ふことが六つかしく、其爲め日英などにては見逃して居るほどであり(註二三)、獨逸は之を捕へやうとして居るが、其も絶對的でなく條件的であり、随つて之に對する非難も生じ得る(註三四)。法人の場合、營業者の場合にも、現實に財を賣却して利得を收めたのは凡べて所得として差支はないが、單なる自然増價として帳簿上に存する利得に至つては、嚴正にいふと、之を所得として課税するは危險なりとも考へらるる(註三五)。其もまだ動的の物であり且つ換貨易いものであれば、いざといへば之を市場に賣りて税を納められるから良いともいへるが、不動にして換貨難の物にては躊躇すべきものがある。此が理論上、全く所得にあらずといふのは(註二六)當らぬけれども、而かも實際には所得とせぬ方がむしろ課税については適當であり、獨逸法が此につき一部の制限を附けたのは理由あることである(註二七)。要するに此増價の所得税の所得とし

26) B. Moll, a. a. O. S. 149. Jensen, l. c. p. 353.

27) 拙著、租税研究六卷、99.

ての取扱は理論と實際との一致難なものである。又營業者と非營業者とで取扱の多少異なるのも此場合には已むを得ぬとしなければならぬ(註二八)。

(註二〇) 我行政裁判例に、法人の財産價格の増加によりて生ずる差益は、其益金の一部を構成するものとある(大正九年第十二號、十一年十二月二十三日第三部宣告)。リオンに依ると、獨逸にても帝國財務裁判所の、一九二一年の所得税に關する一九二三年の判決にて、商人の課税はシャントツの所得見解に適應すと爲し、即ち其所得は財産増價に齊しと爲した。併し今日、一九二五年法にては之につき多少シャントツ見解と離れることとなつたけれども、尙唯だ、簿記を有つ商人、特に少くとも法人格ある營利會社についてはシャントツ見解を維持したといふことだ。²⁸⁾

(註二一) モルは、到る處に、商人的簿記の行はるる處にては、財産價值の増減が考慮されると爲し、實際、獨逸の所得税では農林業、營業及獨立職業にては、租税期間の初めの地位に對し、其終に於ける產物、商品、貯藏品、營業用の建物及附屬物、及動的固定資本(此中に土地が除かれて居ることが注意を要す)の増價を加へ、其減價を引去りて、收入の支出を超過するもの、即ち利得を所得として居る。²⁹⁾

(註二二) ビグーは、人或財産物體(家屋、寶玉の頸飾、或會社の株)を買ひ其價值が或年の間に五割騰貴したとすれば、此増價が所得として計算さるべきか又は財産増加として計算さるべきか。此騰貴財産が保持されるときに此が市場に賣却し且つ現金にて利益の得られた時と同一方法にて取扱はるべきや。何人も眞面目に此が現金化されるときに之を所得と計算することを提案しないであらうといひ、モルも、換貨されざる價值上騰は唯だ紙上に存するのみで、隨つて容易に消滅し得るといふことありと爲す。³⁰⁾

(註二三) ペラフェルデスは、假令永い間、曖昧に扱はれたけれども、價值騰貴の利益又は下落の損失が事實上換貨されるだけでは、此が當該年の所得の確定に際し計算さるべきことの理解が生じたと爲し、ビグーは、財産が換貨されたときにも、理論上には所得とさるべきだが、行政上の考慮が、此が職業的の商人の場合の外は、之を計算の外に置くことを餘儀なくす

28) 野津、前出、573. Lion, a. a. O. S. 273-274.

29) B. Moll, a. a. O. S. 145. Strutz, a. a. O. S. 392-393. Eheberg, Grundriss. S. 114. Derselbe, Fw. S. 306-307.

30) Pigou, l. c. p. 100. B. Moll, a. a. O. S. 144.

れると爲し、エーベルヒも、特に物體の非營業的賣却よりの利得を課することは實際には殆んど行はるを得ぬ。且つ財政上可なり重要なものたるを示したといふ。尙之につきては拙文参照。其他、我行政判例中にも、米穀販賣を營業として爲すのでなく、單に定期取引の結果、引取つた現物を處分するに在るときは、之により偶々、繼續的に所得を得たる事實あるも、營利の事業に屬せざる一時の所得に該當するところある(四十二年第五十八號、四十四年四月二十六日第三部宣告)。

(註二四) 獨逸一九二〇年法にては、一時的の賣却行為よりの利益に課税したが、其れでも、使用財産に屬する物の賣却利益は初めより轉賣の考なりしだけでは、租税義務なし。土地についても亦投機物體に關しないだけでは同じである。土地が轉賣の目的の爲め又は最近十年内に、又は一九一四年四月一日以降に得られたときは投機賣却と見做すといふのであつたが、一九二五年法にては機會的投機利益にも課税することとなり、其投機を目的としたか否かを外形標準から區別し、買と賣との間に、土地にありては二年以内、其他の物、特に有價證券にありては三月以内の期間、又は買約の前に賣約の來る事を標準とす。但し前の場合には義務者に投機の考のなかつたことの反證を許す。且つ此取引から租税期間内に得られた所得が一十馬克以下のときには免稅し、財産税義務なき物體についての賣却行為も問題外に置くといふのである。

之に對しロツツは、所得税が所得なると否とが、私人の考にかゝることの避くべからざるが如きものであつてはならぬと爲し、シャントも、景氣利得が利得者の考によりて或は課税すべきものとなり、或は免稅さるべきものとなり、或は所得となり或は財産となるのは奇怪だといふて居る。

(註二五) モルは、固い營業者は、換貨されざる利得を既に確なものと見ることに躊躇するといふて居る。

そして來國にても、財産の再評價に歸する所の資本財産の價值に於ける帳簿上の増加は所得とされぬといふことだ。フイスタチングは、農業上の土地又は住家が、全體として又は各部に於て市場の動搖によりて或は高價となり或は低價となるやは收益及所得には關係なしと爲す。

(註二七) 前註二一參照。

(註二八) シヤントは、偶然の景氣利得が法人より得らるゝか否かにより異つて扱はるゝのは奇怪だといふが、リオンは、全

31) Bela Földes, a. a. O. S. 370. Pigou, l. c. p. 100. Eheberg, Grundriss. S. 108. 拙著、租税研究六卷、81. 野津、前出、213-214.

32) Tyska, a. a. O. S. 201. Eheberg, Grundriss. S. 108. Derselbe, Fw. S. 308. Strutz, a. a. O. S. 348.

33) Lotz, a. a. O. S. 447, Schanz, a. a. O. S. 57.

所得の爲めの意義を、商人の對照表的所得の意義と比較し得るやは問題だと爲す³⁷⁾

(D) 無所得——の場合があり得る。此にも更に二の場合がある。一は、

(い) 不利用且つ不増價の場合——であつて、持主が其財産を持つて居るのみで、他人に貸しもせず、自ら使ひもせず、而かも其から増價も生じなかつたといふ場合である。此ときには全く何の形の所得もないから、所得税の課しやうがない。其に給付能力が生じたとは認められぬから、公平課税の見地からは課すべきものではない。併し經濟政策及社會政策の見地からいふと、折角の物を使はぬといふことは不都合だとしなければならぬ。此見地から持主に反省を促がす爲めに課税するといふことは租税の公益目的からしては認められる。間地税などと同趣旨に出づる。即ち或財産の普通の狀態に於て生すべき最低限の所得を評定して持主に課税することは出来る。けれども之を凡べての財産について行ふのは實際技術上六つかしい。で例之、土地といふが如きものに限りて行ふといふのならば技術上も出来るし、生産及社會政策上からも理由あることとなる。

(ろ) 無償貸與の場合——人が其持つ物を無償にて他人に貸與するときにも所得は有形的にはない。併し其實、全くの無所得ではなく、他人の好感、好意といふやうな無形の所得を收めて居ることも見られる。又別の見地からいふと其は一の贈與である。其物の賃料に當るだけの金錢を贈與

34) B. Moll, a. a. O. S. 144.

35) Holmes, l. c. p. 490.

36) Fuisting, a. a. O. S. 148.

37) Schanz, a. a. O. S. 57. Lion, a. a. O. S. 283.

し、其金錢にて受贈者をして他人から同等の物を借入れしむることを得る。そして單なる贈與に
は贈與者の所得計算上に何等の宥恕を行はぬとすると(註二九、之との均衡上、其物の賃料に當る
ものだけは貸與者の所得に加算しても良い筈である。さうでないで、他人に無料に貸したといふ
名義を假りて逋脱を計らしむる間隙を作ることにもなる。其も凡べての物について行ふといふこ
とは出来ぬにせよ、土地家屋に關するだけでは技術上も捕捉し得るから行つたら良からうと思
ふ。或は逋脱を防ぐ上からも、そして所得の性質、並に給付能力の見地からしても、無料借受者
の處で其賃料だけの所得を附加しても良い(註三〇)。斯くて双方にて所得を計算しても良いが、何
れか一方のみを選ぶとすれば、收税政策上は貸與者の方にて捕捉する方が勝る。通例比較的一層
大所得者であり得るからである。若も受贈者の方で掴むこととなると、大所得者が其所得を分散
して高き累進率の適用を免るるの手段として利用することとなる。

(註二九) 此は何處にもさうであるが、ジェンセンも、贈與は贈與者の資本の減少と見らる。併し其丈け其課税すべき所得
を減少することは許されなといふて居る。³⁸⁾

(註三〇) ペラフェルデスは、第三者から與へらるゝ無償の給付は所得に計算せらるゝと爲し、獨逸法にても全部又は一部無償
にて委ねられたる(或場處庭園を含み)住居の利用價值が所得とせらる。尙前註一五、及拙文參照。³⁹⁾

尤も反對論はある。例之、ジェンセンは、贈物は受贈者の資本の附加額と見らるべく、彼の課税さるべき所得の増加とは
見られずと爲し、米國法にても此が所得としては免ぜられて居る。⁴⁰⁾

38) Jensen, l. c. p. 350.

39) Bela Földes, a. a. O. S. 370. 拙著、租税研究、六卷 89. 93-94.

40) Jensen, l. c. p. 350. Holmes, l. c. p. 502.

(E) 特殊の場合——がある。其は(A)の貨幣賃料又は(B)の實物賃料に就きて、(D)の其を加味して、一般普通の標準よりは安い有形賃料にて貸すことである。此場合には實際に收めらるる有形の其に依るべきではなく、其安いだけを補充して、市場標準だけの賃料を收めたものとして貸主の所得を計算し、借主の所得には其安いだけの差額を所得として加算して然るべきである。此二ともに行ふか、其中の一だけを採るかは問題として、少くとも其の何れか一方、そしてむしろ前の方の採ることが勧めらるる。然らざれば遁脱の途を開くことになる。

第二段 財産より生ずる無形所得の課税

(一) 課税の必要——前段いふ如く財産からしては有形無形色々の所得があり、此等に均等に課税すべきは勿論、全くの無所得の場合にさへも課税すべき政策上の見地がある。然るに今日我所得税の規定及共運用からいふと、財産よりの所得としては、其から生ずる有形所得のみを見て課税して居る。随ふて課税すべきものが少からず逃されて居る。其れだのに今度、特別所得税を作つて既存の所得税を補完せんとし、益々右の缺陷を増長するといふのは遺憾である。折角の此際に於て所得税の所得の範圍を出来るだけ擴張して此弊を除くのが、公平課税の見地から望まじきのみでなく、財政收入上からも、一部は經濟及社會政策上からも望ましい。

(二) 課税の方法

(A) 財産の無形所得にして技術上課税難のもの——現行法上不課税となつて居る無形所得であつて財産税なれば課税し得るけれども、所得税としては技術上課税し悪いのは増加価値と使用価値とである。勿論所得税にても其等のものの一部については課税し得る。現に法人については増加価値が課税されて居り、不動産の使用価値の如きは現には課税して居らぬが、課税しやうと思へば出来る。併し其他にては出来難い。

(B) 技術上課税し得るもの

(い) 不動産の使用価値——は、持主自身の使用に屬する不動産の賃貸價格に當るものを、他の有形所得と並んで課税するとすれば可い。其は物體も表現的であり、価値の評定も普通標準によりて行はれ得る。

(ろ) 不動産の不利用で無所得の場合——不動産といふても此にては土地と限るべきだが、其を自ら使用もせず他人をして使用せしめぬときにも、之が利用を促進する爲めに課税の望ましき事は上にいふ通りであり、そして其は前の(い)に準じて行ひ得るものである。

(は) 不動産の無償又は過低償貸與の場合——にも持主にて凡べて普通標準の賃料を收めたものと見做し課税することは出来ることである。勿論此場合にも又前の場合にも天災事變などに因

り例外的に免すべき場合を設けることは避けられないであらう。

結 論

以上要之、所得税の所得として課税すべきものの範圍の決定は六つかしい問題であるが、現行税法に於て之につき遺漏があることは見逃してはならぬ。然るに今度其に附帶して特別所得税を起さうといふのであるが、其れでは夫の遺漏を補充すること能はずして、却つて増長することになる。特に其は不動産に關する無形所得及無所得の場合に著しき缺陷があつて、之を補足するの必要又は理由があり、そして之が方法も別に存するのだから、此際せめて此れを採用するやうにしたいものだと思ふ。